

Universidade de Brasília (UnB)
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FACE)
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)
Bacharelado em Ciências Contábeis

Felipe Augusto Rocha de Souza

ESTUDO COMPARATIVO ENTRE AS INSTITUIÇÕES DE CONTROLE EXTERNO NO
BRASIL E NA EUROPA

Brasília, DF

2013

Professor Doutor José Geraldo de Sousa Júnior
Reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor José Américo Soares Garcia
Decano de Ensino de Graduação

Professor Doutor Issac Roitman
Decano de Pesquisa e Pós-graduação

Professor Doutor Tomás de Aquino Guimarães
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Professor Mestre Wagner Rodrigues dos Santos
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Professor Doutor Ivan Ricardo Gartner
Coordenador Geral do Programa Multiinstitucional e Inter-regional de
Pós-graduação em Ciências Contábeis da UnB, UFPB e UFRN

Professora Mestre Rosane Maria Pio da Silva
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis - diurno

Professor Doutor Bruno Vinícius Ramos Fernandes
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis – noturno

Felipe Augusto Rocha de Souza

ESTUDO COMPARATIVO ENTRE AS INSTITUIÇÕES DE CONTROLE EXTERNO NO
BRASIL E NA EUROPA

Trabalho de Conclusão de Curso (Artigo)
apresentado ao Departamento de Ciências
Contábeis e Atuariais da Faculdade de
Economia, Administração e Contabilidade da
Universidade de Brasília como requisito à
conclusão da disciplina Pesquisa em Ciências
Contábeis e obtenção do grau de Bacharel em
Ciências Contábeis.

Orientador:

Prof. Mestre Lucas Oliveira Gomes Ferreira

Linha de pesquisa: Impactos da Contabilidade
na Sociedade

Área: Contabilidade/finanças/orçamento
público

Brasília, DF

2013

SOUZA, Felipe Augusto Rocha de
ESTUDO COMPARATIVO ENTRE AS INSTITUIÇÕES DE CONTROLE
EXTERNO NO BRASIL E NA EUROPA.. Felipe Augusto Rocha de Souza
- Brasília, 2012. 32 p.

Orientador (a): Prof. Mestre Lucas Oliveira Gomes Ferreira

Trabalho de Conclusão de Curso (Artigo - Graduação) – Universidade de
Brasília, 2º Semestre letivo de 2013.

Bibliografia.

1. Accountability Vertical 2Accountability Horizontal 3. Controle Externo 4.
Instiuições Superiores de Controle

I. Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de
Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de Brasília. II.
Título.

CDD –

A meus pais, por todo o apoio e carinho.

AGRADECIMENTOS

A meus pais, que me deram o suporte necessário para chegar até aqui.

Ao meu orientador, Prof. Mestre Lucas Oliveira Gomes Ferreira, pela paciência e compreensão.

Aos amigos da Universidade de Brasília, que estiveram comigo ao longo dessa jornada.

RESUMO

Pesquisa bibliográfica com o objetivo de se compreender a importância das atividades dos órgãos de controle das finanças públicas para a boa gestão pública. Procura-se primariamente estabelecer como a atividade desses órgãos se relaciona com as necessidades dos Estados modernos no que tange à busca pela eficiência e economicidade. É realizado um levantamento para estabelecer quais são as Instituições de Controle Superiores responsáveis pelas funções de controle e fiscalização das contas públicas em países da Europa e no Brasil para posterior análise e comparação. Nessa análise busca-se a classificação dos órgãos em três modelos distintos: Cortes de Contas, Auditorias Gerais e Conselhos de Auditoria. São apresentadas informações gerais sobre os países, e da amostra escolhida foram escolhidos alguns países representativos de seus modelos para uma análise mais pormenorizada. Entende-se que os órgãos de controle são instrumentos fundamentais para o accountability vertical e horizontal atuando de modo a coibir e apurar ilicitudes e também fornecer informações que permitam o controle por parte da sociedade.

Palavras-chave: Accountability Vertical. Accountability Horizontal. Controle externo. Instituições Superiores de Controle.

1. INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização

Conhecer os órgãos de controle é importante para que se entenda a forma como os poderes se relacionam mantendo a relação de “harmonia e independência” entre si. Na forma federativa de Estado sobre a qual está formado o Brasil esses respeito à esfera de atuação de cada Poder é vital para a organização democrática do país.

Os órgãos de controle são essenciais para que se promova a *accountability* na gestão pública. Sua atuação é um dos elementos que ajudam a promover a razoabilidade nos gastos estatais e ajuda a fornecer subsídios para que a sociedade possa avaliar a qualidade de seus governantes.

1.2 Motivações

A destinação dos recursos públicos é um tópico relevante a se analisar quando se trata do tema finanças públicas. Os gastos estatais se destinam a financiar obras públicas e uma série de programas de governo. Portanto, a aferição da eficiência no emprego dos recursos públicos é um tema a se observar. A fiscalização e o controle do dispêndio público depende da atuação das Instituições de Controle Superiores.

O Brasil passa por um momento de grande preocupação com os gastos públicos. Essa atenção tem sua origem nos investimentos para a realização de grandes eventos desportivos como a Copa do Mundo 2014 e as Olimpíadas 2016. É grande o investimento de recursos públicos nas arenas para disputa dos eventos, mas também há grandes aportes para a construção e reforma de aeroportos, recuperação de estradas e outros que venham a viabilizar a realização dos eventos citados.

Cumprindo suas funções o Tribunal de Contas da União tem realizado a fiscalização das obras de infraestrutura necessárias à realização dos eventos. O relatório “O TCU e a Copa do Mundo de 2014” descreve as estratégias e métodos que serão usados nos procedimentos de controle e fiscalização.

Nesse momento de destaque, é marcante a atuação da Instituição de Controle Superior Brasileiro, O Tribunal de Contas da União. Torna-se interessante, portanto, conhecer a estruturação e a forma de atuação de outras Instituições de Controle. Dessa forma é possível a

comparação, permitindo-se assim a compreensão da dimensão da importância da atuação dessas entidades defendendo os interesses da sociedade.

1.3 Objetivos

O trabalho tem por objetivo realizar uma análise da bibliografia nacional e internacional para se averiguar a estrutura dos diferentes órgãos de controle no Brasil e no exterior com o fim de se estabelecer como esses órgãos funcionam e se há diferenças significativas entre eles.

Os órgãos foram avaliados quanto à sua relação com o Poder Legislativo, composição, forma de manifestação, periodicidade, dentre outros aspectos.

Foram analisados também os modelos de Instituições Superiores de Controle existentes. Classificaram-se as instituições de controle dos países de acordo com cada modelo.

1.4 Organização do trabalho

O artigo está organizado da seguinte forma: Referencial teórico, metodologia, resultados e conclusão.

No referencial teórico é feita a apresentação dos aspectos básicos sobre os órgãos de controle. São apresentados os modelos e o histórico da evolução. É discutida a *accountability* no setor público e como ela se relaciona com a atividade dos órgãos de controle. São introduzidos alguns pontos sobre a auditoria governamental, seus tipos e formas de execução.

No Capítulo resultados são discutidas as características dos modelos de Instituições Superiores de Controle apresentados. Os modelos são comparados quanto às suas características. São assinalados quais países estão enquadrados em cada modelo.

Em um segundo momento é feita a análise das Instituições de Controle Superior do Reino Unido, Alemanha, França e Brasil. Escolheu-se países que fossem representativos de cada modelo de forma a comparar suas características com as do Brasil.

Os quadros comparativos apresentados no decorrer do trabalho permitem a comparação entre os modelos e órgãos que são objeto de estudo.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 O Orçamento Público

O Orçamento público é uma ferramenta de importante no controle e gestão dos recursos públicos. No seu nascimento era marcante a função clássica de descrever as receitas e os gastos da administração pública mas com a evolução seu papel como instrumento de gestão e tomada de decisão foi se acentuando. GIACOMONI (2012) divide a evolução histórica do orçamento em dois períodos: orçamento tradicional e orçamento moderno.

Segundo o autor o orçamento tradicional era um “instrumento disciplinador das finanças públicas”, sua principal função era possibilitar o controle sobre os atos do Executivo.

Quando o estado passou a intervir mais no domínio econômico um novo tipo de orçamento se fez necessário. Um orçamento que tivesse a função de instrumento de administração. GIACOMONI (2012) afirma que o orçamento moderno deveria auxiliar a Administração Pública na gestão das atividades administrativas, nas etapas de programação, execução e controle.

O processo orçamentário é composto por quatro etapas: elaboração da proposta orçamentária, discussão, votação e aprovação da lei orçamentária, execução orçamentária e por fim o controle de avaliação da execução orçamentária. A última etapa desse processo é o objeto de estudo deste trabalho.

2.2 Histórico dos órgãos de controle

As Instituições Superiores de Controle se formaram e ganharam a atual importância, na maioria dos países, no século XIX. Segundo SPECK (2000) a preocupação com os gastos estatais gerou a necessidade de um maior controle financeiro. O autor destaca também que elas nasceram em virtude do interesse liberal, sobretudo com o advento da classe burguesa, de se limitar os poderes do Executivo. Nota-se na segunda razão um dos princípios da accountability que é juntamente o controle social da ação dos gestores de recursos públicos.

Ao longo da história predominaram dois modos distintos de fiscalização e controle do orçamento. Rosa Jr. (1995) destaca esses dois modelos, o parlamentar, de origem inglesa, e o judiciário, de origem francesa.

O modelo parlamentar foi adotado primordialmente na Inglaterra e posteriormente em outros países, como os Estados Unidos. Nesse sistema o controle é atribuição do parlamento. Na Inglaterra há um funcionário eleito pela coroa inglesa, denominado *Comptroller General*. Esse funcionário é responsável pelo exercício do acompanhamento e controle da execução orçamentária. Ao final do exercício o *Comptroller General* elabora um relatório e o encaminha à Câmara dos Comuns, que é o órgão responsável por autorizar despesas e receitas.

O modelo francês, ou jurídico, destina ao poder judiciário a fiscalização das questões orçamentárias. O órgão em questão é uma corte de contas. Esse sistema tem como grande vantagem a independência do órgão encarregado da influência dos poderes Executivo e Legislativo. Acerca do modelo baseado em cortes de contas, TORRES (2012) relata que o modelo dos Tribunais de Contas teve origem Latina, adotado inicialmente na França e em outros países da Europa Continental e posteriormente se disseminou para os países nos quais havia forte influência européia.

2.3 Auditoria Governamental e o INTOSAI (Organização Internacional das Entidades de Fiscalização Superiores)

Segundo as Normas de Auditoria Governamental (2010), auditoria governamental é o exame efetuado nas atividades desempenhadas pelos órgãos e entidades da Administração Pública “em relação aos aspectos contábeis, orçamentários, financeiros econômicos, patrimoniais e operacionais assim como acerca da confiabilidade dos sistemas de controle interno (SCI)”. Por atividades entende-se os programas e ações efetuados que utilizam recursos públicos.

A auditoria governamental, segundo as Normas de Auditoria Governamental emitidas pelo General Accounting Office (GAO), é o elemento que permite ao Governo cumprir com o dever de accountability junto ao público.

Essas definições auxiliam a compreensão da importância da atuação das entidades de controle. Esses órgãos são os meios que permitem ao gestor público zelar pela aplicação do recurso público e prestar contas à sociedade sobre a forma de aplicação desses recursos. Segundo as Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União (2011) a auditoria

governamental auxilia no aperfeiçoamento da administração pública, trabalhando de acordo com os interesses da sociedade.

Inicialmente a auditoria esteve voltada para a detecção de erros e fraudes (Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União, 2011). Esse conceito evoluiu e se ampliou e a auditoria tem também importante papel de prevenção e orientação. Essa visão é essencial para a melhoria do desempenho da administração pública.

Segundo as Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União (2011) existem dois tipos de Auditoria Governamental: auditoria de regularidade, que se divide em auditoria de conformidade e auditoria financeira e auditoria operacional.

A auditoria de regularidade tem por objetivo analisar os aspectos de legalidade e legitimidade dos atos públicos. A auditoria que possui o viés da conformidade busca averiguar se as atividades dos entes públicos comprem com o estabelecido pela lei . A auditoria de caráter financeiro tem por objetivo verificar se as informações financeiras divulgadas pelas entidades seguem os princípios regulatórios exigidos (INTOSAI, 2013).

A auditoria operacional busca aperfeiçoar e promover a melhoria da gestão pública, verificando se a atividade de gestão pública atende os requisitos de eficiência, eficácia e economicidade. Segundo o Manual de Auditoria Operacional do Tribunal de Contas da União (2010) eficiência refere-se à prestação de serviços de forma a minimizar os custos mantendo-se os padrões de qualidade. Eficácia significa atingimento das metas programadas.. Economicidade refere-se ao adequado uso dos recursos disponíveis colocados à disposição de uma entidade para que esta atinja seus fins.

Os responsáveis pela auditoria governamental são as Entidades de Fiscalização Superiores. A INTOSAI (Organização Internacional de entidades Fiscalizadoras Superiores) tem grande importância ao expedir normas que servem de subsídio e norteiam a atuação dessas entidades de fiscalização.

A INTOSAI foi criado em 1953 e tem atuado desde então como uma organização autônoma , independente e não-política. Seu objetivo é promover o desenvolvimento e a troca de conhecimentos na comunidade das entidades responsáveis pela auditoria externa governamental ao redor do mundo. Atualmente (2013) a INTOSAI conta com 191 membros integrais e 4 membros associados.

As normas de auditoria da INTOSAI são resultado da opinião dos auditores das Entidades de Fiscalização Superiores (SILVA, 2012). Elas não são de cumprimento obrigatório, cada Entidade deve julgar a aplicabilidade das normas dentro da esfera de suas competências.

As normas de auditoria da INTOSAI estão agrupadas em quatro grupos básicos: Potulados Básicos da Auditoria Pública, Normas Gerais da Auditoria Pública, Normas de Procedimentos na Execução da Auditoria Pública, normas para Elaboração dos Relatórios de Auditoria Pública.

Uma das recomendações da INTOSAI acerca da atuação das EFS é a necessidade de que a atuação das EFS seja independente e autônoma em face à influências externas. Segundo a Declaração de Lima (1977) os pressupostos de independência das Cortes de Contas devem estar previstos na própria Constituição dos países. Martins(2010) destaca que a Declaração de Lima também consagra que os membros das Instituições de Controle devem ser independentes.

Sobre a relação das Instituições Superiores com outros poderes como o Parlamento e o Executivo, a INTOSAI reforça que mesmo quando atua como auxiliar do poder Legislativo o trabalho exercido pela entidade deve ser autônomo e livre de interferências.

2.3 Accountability

A partir da existência da NPM (Nova Gestão Pública) nos anos 80 surgiu o conceito de *accountability* (HOOD, 1991). As discussões sobre a NPM giram em torno de algumas propostas básicas que se relacionam diretamente com o que se conceitua sobre a *accountability*. A NPM preza por uma gestão pública mais profissional. Outro preceito básico é o estabelecimento de padrões claros que permitam a mensuração do desempenho do gestor. E por dá-se muita importância a forma na qual é empregado o recurso público. Esses elementos estão diretamente relacionados com as discussões sobre *accountability*.

Um estudo pioneiro sobre *accountability* foi realizado por Campos (1990), que questionou quando se poderia traduzir *accountability* para o português. Segundo a autora, não há tradução para o português, mas falta aos brasileiros precisamente não precisamente a palavra, mas o próprio conceito. A ausência de tradução para o termo é ressaltada por Pinho e Sacramento (2011). Esses autores consideram difícil uma resposta conclusiva quanto à

possibilidade de traduzir *accountability* para o português, mas ressaltam que o Brasil está longe de construir uma verdadeira cultura de *accountability*.

O conceito do termo envolve responsabilidade (objetiva e subjetiva), controle, transparência, obrigação de prestação de contas, justificativas para as ações que foram ou deixaram de ser empreendidas, premiação e/ou castigo (PINHO, SACRAMENTO, 2011).

Pinho e Sacramento (2011) sintetizam a ideia de *accountability* como a responsabilidade, a obrigação e a responsabilização de quem ocupa um cargo em prestar contas segundo os parâmetros da lei, envolvida a possibilidade de ônus, o que seria a pena para o não cumprimento dessa diretiva. Quanto mais avançado o estágio democrático, maior o interesse pela *accountability* (CAMPOS, 1990). Esse é um dos motivos que o Brasil carece de elementos capazes de representar *accountability* e também a justificativa para a falta de tradução desse termo que sequer ocorre essencialmente na realidade brasileira.

Segundo Schillemans (2008) a *accountability* pressupõe dois elementos: o primeiro é aquele responsável por uma atividade e que deve prestar contas sobre a execução dessa atividade, e um segundo elemento é aquele que possui competência para julgar a atuação do primeiro e se necessário lhe impor sanções.

Castro (2011) diferencia as prestações de contas anuais de *accountability*. Enquanto nas contas anuais busca-se apresentar balanços, demonstrações financeiras do orçamento e avaliar o cumprimento das normas durante o exercício financeiro; no *accountability* o mais importante é prestar contas da missão, dos objetivos de seus programas e da efetividade destes, oferecendo a solução que a sociedade espera para resolver os problemas identificados e materializados nos orçamentos.

Vieira (2005) destaca três tipos de *accountability*, vertical, horizontal e societal, e as relaciona com três diferentes expressões chave: responsabilização, transparência e prestação de contas.

Accountability vertical é a fiscalização feita pela própria sociedade, com os meios de que dispõe, especialmente o voto. O'Donnel (1998) afirma que através do voto os cidadãos podem recompensar ou punir os responsáveis pela gestão pública elegendo-os ou não. Manin, Przeworski, Stokes(1999) destacam que esse tipo de *accountability* ocorre quando os cidadãos reelegem os candidatos que atuaram segundo os interesses da população que é representada por eles. Vieira (2005) destaca a importância que a informação seja passada à sociedade, pois é a informação que possibilita à sociedade premiar ou punir seus representantes políticos. Aqui destaca-se a como o conceito de transparência é importante

para a *accountability*. A própria Constituição Federal de 1988 ao consagrar o princípio fundamental de publicidade procura dar subsídio à *accountability*.

Accountability horizontal, segundo O'Donnel (1998) decorre da existência do sistema de freios e contrapesos (*checks'n balances*). Nesse sistema um poder fiscaliza a atuação do outro. Esse controle se materializa pela existência dos tribunais de contas, controladorias e agências reguladoras. Essas agências tem poderes para supervisionar e punir ações ilícitas. Vê-se aqui surgir o elemento responsabilização da *accountability*.

A *accountability* societal é um meio pelo qual a sociedade avalia e reage à atuação das instituições públicas e gestores públicos. Sua efetividade, contudo, depende da percepção dos gestores públicos às manifestações da sociedade (VIEIRA, 2005).

2.4 Função internacional dos órgãos de controle

Segundo o State Audit Book (2001) a auditoria estatal existe nos países europeus há alguns séculos. Essa atividade se modificou ao longo do tempo em virtude das diferenças no desenvolvimento de cada país e de acordo com o modelo de auditoria adotado em cada Estado.

É possível identificar três tipos de modelos de atuação das Instituições Superiores de Controle. Melo (2007) cita esses três tipos: “Auditor geral, o de Tribunal de Contas e os modelos colegiados com base em Audit Board”. Silva (2012) reconhece apenas duas dessas classificações: Tribunais ou Conselhos de Contas e as Controladorias ou Auditorias Gerais. Essas diferenças são resultado da evolução das tradições e a própria formação histórica dos países.

O modelo de auditor geral está centrado na figura isolada do dirigente que tem grande autonomia. Seu trabalho é feito através de um vínculo estreito com o Poder Legislativo. O Auditor Geral não tem funções jurisdicionais, eles presta acessoria técnica através da emissão de pareceres. Com base nesses pareceres o Poder legislativo pode tomar decisões tais como sanções. Esse modelo de controle é adotado majoritariamente por países com regime parlamentarista.

O modelo dos Tribunais de Contas tem como principal característica a função jurisdicional exercida pelo tribunal, que é constituído como um órgão colegiado. Nesse modelo o tribunal também emite pareceres, contudo, nota-se uma maior independência em suas decisões em face ao Poder Legislativo. É importante destacar que em países como o

Brasil e o Uruguai existe a instituição do Tribunal de Contas, mas este não exerce controle jurisdicional.

O modelo do Conselho de Auditoria tem muitas semelhanças com do Auditor Geral. A principal diferença é que nesse modelo existe a figura de um órgão colegiado. Os membros do colegiado por vezes trabalham com independência e em outras ocasiões trabalham mais propriamente como um órgão colegiado.

De acordo com o relatório do National Audit Office (1996), a função de auditoria estatal é desempenhada por instituições distintas entre os países, de acordo com o quadro abaixo:

Quadro 1: Instituições de Controle Superior nos países membros da União Européia

País	Instituição	Tipo de Instituição Superiora de Controle
Áustria	Rechnungshof	Conselho de Auditoria
Bélgica	Court of Audit	Corte de Contas
Dinamarca	Rigsrevisionen	Auditoria Geral
Finlândia	State Audit Office	*
França	Cour des Comptes	Corte de Contas
Alemanha	Bundesrechnungshof	Conselho de Auditoria
Grécia	Hellenic Court of Audit	Corte de Contas
Irlanda	Office of the Comptroller and Auditor General	Auditoria Geral
Itália	Corte dei Conti	Corte de Contas
Luxemburgo	Cour des Comptes	Conselho de Auditoria
Holanda	Algemene Rekenkame	Conselho de Auditoria
Portugal	Tribunal de Contas	Corte de Contas
Espanha	Tribunal de Cuentas	Corte de Contas
Suécia	Riksrevisionsverket	*
Reino Unido	National Audit Office	Auditoria Geral

Fonte: Adaptado de National Audit Office (2001)

Observação:

1) Finlândia e Suécia compõe um 4º modelo distinto dos demais.

Um elemento a se destacar no modelo de controle externo adotado em um país são as Instituições Superiores de Controle (ISC). TORRES (2012) destaca que é importante que esses órgãos tenham razoável independência em face ao poder executivo. DYE e STAPENHUST (1998) consideram que a atuação eficaz das instituições de controle é um dos “pilares de integridade” em uma sociedade. Os autores também destacam o importante papel que essas instituições tem no combate à corrupção. Essas instituições geralmente estão vinculadas ao Poder Legislativo, mas há casos em que se vinculam à atuação do Poder Judiciário, como em Portugal e na Grécia .

Apesar das diferenças as Entidades Ficalizadoras possuem obetivos em comum. TORRES (2012) destaca o papel no controle da legalidade e combate ao desperdício. Segundo o National Audit Office (NAO) essas entidades tem como foco examinar e emitir pareceres sobre a utilização dos fundos públicos.

Há três tipos de auditorias distintas (STAPENHUST; TITSWORTH, 2001): auditoria financeira, auditoria de conformidade e auditoria de performance. O Manual de Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União divide essas três modalidade de auditoria em dois grupos: auditorias de regularidade (financeira e conformidade) e auditorias operacionais. As entidades executam essas diferentes modalidades de auditoria na execução de suas atividades.

A auditoria financeira ou contábil busca aferir a extatidão dos dados financeiros do ente auditado e o quanto estas representam de fato a realidade dos eventos transcorridos.

Na auditoria de conformidade o objetivo é verificar se os gastos realizados seguiram os princípios legais dentro do que havia sido autorizado pela leis orçamentárias (LOA, LDO, LRF).

Por fim, a auditoria de performance busca avaliar se os resultados alcançados são compatíveis com a arrecadação auferida. São analisados fatores como a eficiência dos programas governamentais.

2.5 Função dos órgãos de controle no Brasil

No Brasil o controle externo das contas públicas teve seu nascimento de forma rudimentar no Brasil Colônia (COSTA; LEITE; BEZERRA; GAIA, 2003).

A constituição federal de 1988 estabelece em seu artigo 70 que essa fiscalização é de competência do Congresso Nacional, e será realizada com o suporte técnico do Tribunal de

Contas da União. A lei orgânica do TCU dispõe sobre uma série de competências do TCU. Entre as funções institucionais do TCU estão as de julgar as contas dos responsáveis por recursos públicos e promover a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos poderes. Nota-se que o órgão possui função eminentemente técnica, emitindo pareceres e fornecendo subsídios para atuação do Poder Legislativo.

Exemplos de ações recentes do TCU são a fiscalização de recursos aplicados na educação, a auditoria realizada em Ministérios do Poder Executivo a fim de garantir que sejam seguidas as práticas corretas no que tange à contabilidade pública.

3. METODOLOGIA

A metodologia utilizada foi a de pesquisa bibliográfica. Foram utilizadas publicações nacionais e internacionais que permitissem a coleta dos dados para posterior análise. Serviram como fonte de dados relatórios da INTOSAI (Organização Internacional das Instituições Superiores de Controle), artigos extraídos do banco de dados da OCDE (Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico). Utilizou-se também de periódicos nacionais como a Revista de Administração Pública e Manuais elaborados pelo Tribunal de Contas da União e pelo General Accounting Office (US-GAO).

Buscou-se atribuir conceitos aos tópicos mais relevantes que se relacionam com as atividades das Instituições Superiores de Controle. Assim ao longo do trabalho definem-se os conceitos de *accountability* vertical e horizontal, discute-se os tipos de auditoria, e os modelos de Instituições de Controle existentes. As definições se baseiam na bibliografia citada.

A pesquisa foi realizada com o objetivo de se analisar e comparar a atuação dos órgãos que controlam as contas públicas no Brasil e internacionalmente. Buscou-se definir quais são as Instituições Superiores de Controle, em qual modelo (Auditor Geral, Corte de Contas, Conselho de Auditoria) elas pertencem. Buscou-se apurar a composição e formação das referidas entidades.

Os estudos utilizados permitiram a construção de quadros comparativos que sintetizam as informações que são discutidas nesse trabalho. Esse quadro permite a comparação entre os modelos e as formas pelas quais os países estabeleceram suas Instituições de Controle Superior.

Analisou-se os relatórios selecionados sob a seguinte questão: existem diferenças significativas entre os modelos e órgãos de controle estudados?

4. RESULTADOS

4.1 Análise dos modelos observados

Os poderes dos órgãos de controle se diferenciam entre os países. Em alguns países, as Entidades Superiores possuem poderes judiciais, em outros atuam somente como tribunal administrativo.

Apesar de diferentes em sua organização, as Instituições de Controle Superior apresentam objetivos comuns em suas atividades. Segundo o Department for International Development (2004) as ISC são responsáveis por realizar a análise do gasto público e emitir opiniões independentes sobre como o Executivo usou tais recursos. Esses é o objetivo central das ISC.

No modelo do Auditor Geral as decisões estão centradas na figura do General Auditor ou Comptroller General. O detentor do cargo possui amplos poderes para estabelecer seus colaboradores. O cargo está cercado por várias garantias com o objetivo de assegurar sua independência. Nesse sistema o Auditor Geral se reporta à comissões específicas do Parlamento. Essas comissões levam as informações para todo o Parlamento.

Um dos países a adotar esse modelo é o Reino Unido. Nesse país os relatórios do National Audit Office (NAO) são recebidos pela comissão do parlamento e essa comissão utiliza esses dados para realizar seus próprios relatórios com suas recomendações e melhorias (State Audit Book).

No modelo das Cortes de Contas as entidades superiores estão ligadas ao Poder judiciário ou atuam como órgãos auxiliares do Poder Legislativo. O ponto comum às duas possibilidades é a dissociação da estrutura do Poder Executivo, fator que lhes garante maior independência.

Esse modelo foi originariamente conhecido por modelo napleônico por ter nascido na França. É adotado por países como Portugal e Itália. Esses países possuem a particularidade de que suas Cortes de Contas possuem o papel de executar um controle prévio, autorizando ou proibindo certos gastos estatais. Essa característica foi transmitida em parte às colônias desses países.

O modelo do Conselho de Auditoria está estruturado na forma de um órgão colegiado que responde pelas decisões. Os relatórios da Instituição passam submetidos ao Parlamento de forma semelhante ao que ocorre no modelo do Auditor Geral.

Esse modelo é adotado por países como Alemanha, Holanda, Argentina, Indonésia, Japão e Coréia do Sul.

MELO (2007) aponta características importantes acerca dos modelos apresentados. Segundo o autor, o modelo do Auditor Geral depende fortemente da atuação do Parlamento para que suas conclusões produzam efeitos. Nos outros modelos, especialmente no modelo do Tribunal de Contas, quando o órgão dispõe de função jurisdicional, há menor dependência do Parlamento.

O autor salienta ainda que em países que adotam o modelo do auditor Geral, os limites para a atuação dessa autoridade devem ser bastante claros, pois existe a possibilidade que ela incorra em abuso de poder.

As informações expostas acima permitiram a contrução do seguinte quadro comparativo entre os três modelos de Intituições Superiores de Controle (ISC):

Quadro 2: Comparativo entre os modelos de Instituições Superiores de Controle

Modelo de Entidade Superiore de Controle	Auditor Geral	Corte de Contas	Conselho de Auditoria
Chefe da Organização	Auditor Geral	Membro mais antigo	Presidente do Conselho
Tempo de mandato	Número Fixo de anos, mas pode ser indefinido	Indefinido, mas nom idade máxima para aposentadoria	Número fixo de anos
Foco Principal da Auditoria	Auditoria Financeira	Auditoria de Conformidade	Variável
Função Jurisdicional	Não possui	Possui	Não possui
Países que adotam	Reino Unido e grande parte dos países da Commonwealth, Irlanda, Dinamarca, Peru e Chile	França, Portugal, Espanha, Brasil e Colômbia, países africanos e asiáticos que são francófonos	Alemanha, Holanda, Argentina, Indonésia, Japão e Coréia do Sul

Fonte: DFID: Department for International Development

4.2 Análise das Instituições de Controle do Reino Unido, Alemanha, França e Brasil

No Reino Unido a Instituição Superiora de Controle é o National Audit Office. O órgão é comandado pelo Auditor Geral. Ele é nomeado pelo Monarca e apresentado à Câmara dos Comuns, umas das duas câmaras do Parlamento inglês. O mandato não possui prazo determinado. Ele pode ser destituído pelo Monarca ou por uma resolução de ambas as Casas do Parlamento.

O trabalho executado pelo órgão contempla duas frentes: a certificação anual das contas dos diversos entes públicos e a análise sobre a eficiência e eficácia com a qual os departamentos do Governo utilizaram os recursos a eles destinados.

Na Alemanha a Instituição Superiora de Controle é o Bundesrechnungshof. O órgão é organizado em 10 divisões, 9 de auditoria e 1 com funções administrativas. O órgão possui 63 membros: 1 presidente, 1 vice-presidente, 9 auditores sêniores e 52 diretores de auditoria. Esses membros usufruem de uma independência similar à dos membros do judiciário.

Na França a Instituição Superiora de Controle é o Cour des Comptes. A Instituição tem um presidente que é nomeado no Conselho de ministros através de um decreto presidencial. A corte é dividida em sete câmaras, cada câmara é presidida por um membro designado pelo Governo entre uma lista de nomes apontados pelo Presidente do Tribunal (National Audit Office, 1996).

No Brasil a Instituição Superiora de Controle é o Tribunal de Contas da União. O Tribunal de Contas é composto por 9 ministros, 6 são escolhidos pelo Congresso Nacional e 3 pelo Presidente da República (Art 73, CF/1988).

A cerca da relação com o Parlamento e com o Executivo os órgãos analisados geralmente tem o papel de auxiliar o Poder Legislativo nas deliberações sobre as contas do Governo. Não há subordinação em nenhum dos modelos pesquisados apenas uma relação de apoio técnico.

O National Audit Office trabalha juntamente ao Comitê das Contas Públicas, um órgão ligado ao Parlamento. Esse comitê é o responsável por trazer as informações discutidas junto ao NAO para todo o Parlamento.

Na Alemanha, a escolha do Presidente e Vice-Presidente do Bundesrechnungshof é uma decisão tomada conjuntamente pelo Governo e através das duas casas do Parlamento. A instituição presta suporte a ambas as casas do Congresso e ao Governo Federal. A lei do país é clara em atribuir grande independência à Instituição de Controle em face aos outros órgãos de governo.

Na França o papel da Corte de Contas é assistir o Parlamento e o Governo Federal nas questões relativas à implementação do orçamento anual. O Presidente da corte é nomeado pelo Presidente da República.

A Corte de Contas da França tem o objetivo de auditar as contas do Governo e transmitir suas observações para o Parlamento, que podem a partir dessas informações aprová-las.

No Brasil, O Tribunal de Contas funciona como um órgão que auxilia o Poder Legislativo na atividade de Controle Externo. O TCU é responsável pela fiscalização contábil, financeira, orçamentária e patrimonial dos órgãos e entidades das Administrações Direta e Indireta.

O TCU não está subordinado a nenhum dos poderes da União. Se situa “ ao lado deles, em posição equidistante, pois aos três poderes fiscaliza” (VILAÇA,1995). Entre as funções do TCU se destacam a emissão de parecer sobre as contas do governo e a fiscalização de atos e contratos públicos.

Segundo o INTOSAI (ISSAI 11: Guidelines and good practices related to SAI independence) o distanciamento da Instituição Superior de Controle em relação ao Poder Executivo é essencial. É esse distanciamento que caracteriza a independência da instituição e mrelação aos entes que por ela serão fiscalizados.

Outro aspecto a se analisar em relação às Insituições Superiores de Controle é o tipo de auditoria desempenhado por elas.

No Reino Unido há uma forte preocupação com a auditoria financeira e a operacional. O principal objetivo da auditoria financeira executado pelo Auditor Geral e pelo Natonal Audit Office é a formação de uma opinião independente sobre as demonstrações dos entes fiscalizados (National Audit Office, 1996).

Na França há uma forte predominância da auditoria de regularidade. A Corte de Contas audita os dados coletados e avalia se os gestores tem desempenhado suas atribuições adequadamente. Se forem encontradas irregularidades, a culpa dos responsáveis é apurada para a devida reparação. A Corte de Contas na França possui poderes judiciais.

A despeito do enfoque de regularidade que se percebe na atuação da Instituição de controle Superior francesa há também preocupação com elementos relativos à performance do Governo na execução do orçamento. Como resultado desse tipo de auditoria é publicado anualmente um comparativo entre os gastos do Governo e o que fora aprovado pelo Parlamento.

Na Alemanha a Instituição Superiora de Controle tem importante papel ao fiscalizar se os princípios corretos da Administração Financeira estão sendo seguidos, caracterizando-se assim a preocupação com a auditoria de regularidade. Uma característica do modelo alemão é que o órgão de controle também executa o controle de projetos que ainda estão em andamento.

No Brasil, o Tribunal de Contas não possui função judicial. O Tribunal realiza a tomada de contas dos entes que estão sob sua jurisdição e avalia esses dados sob os critérios da legalidade, legitimidade, eficiência e economicidade. Grande parte do trabalho trata-se de controle *a posteriori*, mas também há a preocupação com a necessidade de se controlar os atos em progresso, prevenindo-se assim atos ilícitos.

Outro elemento que permite que se façam inferências sobre a atuação das Instituições de Controle é o tipo de formação dos membros que as compõe.

Nos países em que a maioria dos membros possui formação jurídica é marcante a preocupação com a regularidade dos atos públicos.

Nos países onde há um maior enfoque nos trabalhos de auditoria voltados para a performance do Governo é de se destacar a presença de membros com formações nas áreas de Contabilidade e Economia.

É importante enfatizar que ambos os tipos de auditoria são realizados nos países. O fortalecimento de um dos estilos é uma resposta às necessidades do país.

Com base nos dados expostos foi contruída a tabela a seguir, que permite a comparação entre as Instituições de Controle analisadas nessa seção.

Quadro 4: Comparativo entre as Instituições Superiores de Controle

	Reino Unido	Alemanha	França	Brasil
Tipo de órgão	Auditor Geral	Conselho de Auditoria	Corte de Contas	Corte de Contas
Órgão de controle	National Audit Office (NAO)	Bundesrechnungshof	Cour des Comptes	Tribunal de Contas da União
Relação com o Parlamento	Trabalha fornecendo dados para a atuação do	Assessoramento, não há subordinação.	Não há subordinação.	TCU vinculado ao CN, mas não subordinado

	Parlamento.			
Formação dos Membros	Contadores e Economistas	Bacharéis em Direito	Bacharéis em Direito	Bacharéis em Direito
Instrumento de manifestação	Parecer sobre as demonstrações financeiras dos entes fiscalizados.	Relatório Anual às duas Casas do Parlamento e ao Governo Federal	Relatórios anuais sobre execução orçamentária e a performance do Governo. Os relatórios são dirigidos ao Parlamento, à Presidência e são publicados no Diário Oficial.	Parecer e relatórios.
Periodicidade	Anual	Anual	Anual	Trimestral e Anual
Objeto de Controle	Entes que utilizam recursos públicos, contas do Governo	Todos os órgãos e departamentos Federais, Entidades Públicas e Privadas que recebam recursos federais	Auditoria das contas governamentais	Órgãos e Entidades da Administração Pública Direta e Indireta.
Objetivo da Auditoria	Certificação anual sobre as contas dos entes públicos e análise sobre o nível de economia e eficiência nos gastos dos recursos públicos.	Assegurar a conformidade das operações e transações do setor público, para aperfeiçoar a performance do setor Público	Assistir o Parlamento e o Governo na supervisão e implementação do Orçamento estatal.	Emissão de parecer sobre as Contas do Governo e Controle dos atos e contratos públicos.

Fonte: Elaboração própria

Após a análise dos dados apresentados conclui-se que não há diferenças significativas entre as Instituições Superiores de Controle. As funções desempenhadas por essas entidades são semelhantes. Dentre as inúmeras atividades desempenhadas pelas Instituições de Controle, SPECK (2000) destaca-se as atribuições de verificar a regularidade dos atos públicos, elaboração de pareceres sobre o desempenho econômico-financeiro, colaboração com o Poder Legislativo no controle das contas do Governo, dentre outros.

O autor destaca que as instituições tiveram sua origem por motivos semelhantes. Elas nasceram como uma forma de se limitar o poder do Executivo através das verificações a cerca do emprego dos fundos públicos. Essas funções são exercidas através das auditorias operacionais e de regularidade. As Instituições de controle tendem a dar maior ou menor importância a um dos tipos de auditoria. Em alguns há um enfoque maior na auditoria voltada à performance dos entes públicos no trato das verbas públicas. Em outros há uma maior preocupação com os aspectos da conformidade com as leis que ordenam as atividades do setor público.

Outro autores, STAPENHURST; TITSWORTH (2001) apontam que a principal função das Instituições de Controle é verificar a forma pela qual os fundos públicos são geridos, e atestar a credibilidade dos dados gerados pelo Governo.

As Instituições de Controle atuais pautam suas ações pelos princípios preconizados pelo Código de Ética do INTOSAI. Esses princípios são a integridade, a objetividade, a independência e a imparcialidade.

Conclui-se então, portanto, que há diferenças entre as Instituições de Controle nos países observados. As diferenças encontram-se na formação de seus membros, o enfoque dado à auditoria, e as formas de se relacionar com os outros poderes. Contudo, entende-se que as diferenças não são significativas. Os órgãos apresentam objetivos comuns, funções e poderes semelhantes.

Quando se analisa os países considerando as características típicas dos modelos estudados e possível observar que suas estruturas são bastante semelhantes.

As diferenças encontradas são ajustes às respectivas realidades e necessidades dos países.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A atividade de auditoria governamental é fundamental para que se promova a transparência na gestão pública. As Instituições Superiores de Controle são elementos-chave para a fiscalização do emprego dos recursos públicos.

Considerando a importância da atuação das Instituições Superiores de Controle na promoção da accountability e os resultados positivos que estas trazem para a sociedade este estudo teve por objetivo realizar um levantamento de informações sobre os órgãos de controle que atuam no Brasil e em países europeus. A pesquisa realizada permitiu que se destacasse as características das Instituições Superiores de Controle relativas a funcionamento, organização, tipo de auditoria executada, entes fiscalizados dentre outros.

Buscou-se comparar esses órgãos de forma a aferir em quais pontos há semelhanças e em quais há divergências.

O estudo verificou que o objetivo central das Instituições de Controle se assemelha. O objetivo central é o controle das contas públicas e a certificação de como os recursos públicos são aplicados. De modo geral todas as instituições analisadas executam essas atribuições.

Outro ponto convergente é a preocupação com aspectos relativos à auditoria operacional. Todas as instituições possuem mecanismos para verificar a eficiência da administração. Essa preocupação está compatível com os princípios da NPM (Nova Gestão Pública). A atual administração gerencial prima pelo resultados. Por isso a fiscalização sobre a forma de utilização dos recursos é muito relevante nos dias atuais.

As instituições divergem em alguns aspectos. Essas diferenças se devem à evolução histórica de alguns países. As principais diferenças encontradas foram a forma pelas quais os órgãos tomam as decisões. Há órgãos colegiados, outros atuam de forma monocrática, como os que seguem o modelo em que há um Auditor Geral.

A relação com o Parlamento é um ponto importante. Órgãos como o National Audit Office atuam de forma bastante próxima ao Parlamento. Já órgãos que seguem os outros modelos apresentam maior distanciamento, embora sua atuação seja essencial para as funções de fiscalização do Poder Legislativo.

A preocupação com o fator da independência está presente em todos os modelos e países analisados. Essa característica é uma das mais importantes, segundo o INTOSAI, para a credibilidade das instituições junto à sociedade.

Concluiu-se, portanto, que não há diferenças significativas entre as Instituições de Controle. Suas características convergem com os princípios da Declaração de Lima do

INTOSAI (1977). As diferenças encontradas são apenas resultado das diferenças históricas e ajustes que se adequam às realidades de cada país.

REFERÊNCIAS

- GIACOMONI, James. *Orçamento público*. 16ª. ed. São Paulo, Atlas, 2012
- ROSA JR., Luiz Emydio F. da. *Manual de Direito Tributário e Direito Financeiro: Jurisprudência Atualizada*. 14ª ed, Rio de Janeiro — São Paulo, Ed. Renovar, 2000.
- TORRES, Caroline de Fátima da Silva. *Entidades Fiscalizadoras Superiores dos países integrantes do Mercosul e perspectivas de controle externo a partir do EFSUL*. 2012.
- BRITO, Jaime Ricardo De. *Breve histórico do controle interno do poder executivo Federal: origem, evolução, modelo atual e visão de futuro*. **Revista de Negócios Business Review**. 2009.
- HOOD, Christopher. *A public managment for all seasons*. **Public Administration Vol. 69** (3-19). 1991.
- SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. São Paulo: Malheiros. 2006.
- CAMPOS, Anna Maria. *Accountability: quando poderemos traduzi-la para o português?* **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, fev./abr. 1990.
- PINHO, José Antonio Gomes; SACRAMENTO, Ana Rita Silva. *Accountability: já podemos traduzi-la para o português?*. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro, 43(6):1343-1368, nov/dez. 2009.
- O'DONELL, Guillermo. *Horizontal Accountability in New Democracies*. **Jornal of Democracy** **9.3** (112-126). 1998.
- CASTRO, Domingos Poubel de. *Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público: integração das áreas do ciclo de gestão: contabilidade, orçamento e auditoria e organização dos controles internos, como suporte à governança corporativa*. São Paulo, 4 ed., Atlas, 2011.
- VIEIRA, Jorge Blascoviski. *Estado, sociedade civil e accountability*. **Ensaio FEE**, , v. 26, n. 1, p. 605-626. Porto Alegre, 2005.
- SCHILLEMANS, Thomas. *Accountability in the Shadow of Hierarchy: The Horizontal Accountability of Agencies*. 2008.
- MANIN, Bernard; PRZEWORSKI, Adam; STOKES, Susan C.. *Elections and representation*. **Democracy, Accountability and representation**. (29-54). 1999.29
- MELO, Marcus André. *O Controle Externo na América Latina*. 2007.
- State Audit in the European Union*. **National Audit Office Publication**. 2001.

DYE, Kenneth M.; STAPENHURST, Rick. *Pillars of Integrity: The Importance of Supreme Audit Institutions in Curbing Corruption*. 1998

TITSWORTH, Jack; STAPENHURST, Rick. *Features and functions of supreme audit institutions*. 2001.

Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União. Junho.2011.

Normas de Auditoria Governamental - NAGs: Aplicáveis ao Controle Externo. 2010

Normas de Auditoria Governamental – Revisão 2003. **Oficina de la Contraladuría General de los Estados Unidos – GAO: Tribunal de Contas do Estado da Bahia** .Salvador, 2005.

Código de Ética e Normas de Auditoria da INTOSAI/. –International Organization of Supreme Audit Institutions. **Tribunal de Contas do Estado da Bahia**.Salvador, 2005.

MARTINS, Guilherme d'Oliveira.(Presidente do Tribunal de Contas de Portugal). *A independência das ISC à luz da Declaração de Lima e da Declaração do México* da INTOSAI, 2010.

SILVA, Moacir Marques da. *Curso de Auditoria Governamental*. 2ª edição. Editora Atlas 2012.

SPECK, Bruno Wilhelm. *Inovação e rotina no Tribunal de Contas da União:o papel da instituição superior de controle financeiro no sistemapolítico-administrativo do Brasil*. **Fundação Konrad Adenauer** . São Paulo, outubro 2000.

Audit Rules of the Bundesrechnungshof (Germany's Supreme Audit Institution). 1997

O TCU e a Copa do Mundo de 2014 : relatório de situação. **Tribunal de Contas da União – TCU**. Brasília, 2011.

INTOSAI:

ISSAI 1 - Declaração de Lima *ISSAI 100 - Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público*.

ISSAI 200 - Princípios Fundamentais de Auditoria Financeira.. ISSAI 300 - Princípios Fundamentais de Auditoria de Desempenho.. ISSAI 400 - Princípios Fundamentais de Auditoria de Regularidade.

.